

2863 sayılı Kanun Kapsamında Yapılan Restorasyon İşine İlişkin Yapılacak Hak Ediş Ödemeleri Üzerinden Vergi Kesintisi Yapılıp Yapılmayacağı

Belge türü	Özelge
Kanun	KURUMLAR VERGİSİ KANUNU
Özelge no	38418978-120[42-2025]-554375
Tarih	01.10.2025

T.C.

GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI

Ankara Defterdarlığı

Gelir Kanunları Gelir Vergileri Grup Müdürlüğü

Sayı : E-38418978-120[42-2025]-

01.10.2025

Konu : 2863 sayılı Kanun Kapsamında Yapılan Restorasyon İşine İlişkin Yapılacak Hak Ediş
Ödemeleri Üzerinden Vergi Kesintisi Yapılıp Yapılmayacağı

İlgi

:

İlgide kayıtlı özelge talep formunun incelenmesinden, 2863 sayılı Kültür ve Tabiat Varlıklarını Koruma Kanunu kapsamında uhdenizde yapımı devam eden Restorasyonu İşi (2.Etap)'ne ilişkin yapılan hak ediş ödemeleri üzerinden vergi kesintisi yapılıp yapılmayacağı hususunda görüş talep edildiği anlaşılmaktadır.

193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun "Birden Fazla Takvim Yılına Sirayet Eden İnşaat ve Onarma İşleri" başlıklı 42 nci maddesinin birinci fıkrasında, "Birden fazla takvim yılına sirayet eden inşaat (dekapaj işleri de inşaat işi sayılır) ve onarma işlerinde kar veya zarar için bittiği yıl kati olarak tespit edilir ve tamamı o yılın geliri sayılarak mezkur yıl beyannamesinde gösterilir."

hükmü yer almaktadır.

Bir işin Gelir Vergisi Kanununun 42 nci maddesi kapsamına giren inşaat ve onarma işlerinden olması için; yapılan işin inşaat ve onarma işi olması, birden fazla takvim yılına sirayet etmesi ve taahhüde bağlı olarak yapılması gerekmektedir.

Aynı Kanunun 44 üncü maddesinde ise inşaat ve onarma işlerinde geçici ve kesin kabul usulüne tabi olan hallerde geçici kabulün yapıldığını gösteren tutanağın idarece onaylandığı tarihin, diğer hâllerde işin fiilen tamamlandığı veya fiilen bırakıldığı tarihin bitim tarihi olarak kabul edileceği ile bitim tarihinden sonra bu işlerle ilgili olarak yapılan giderler ve her ne nam ile olursa olsun elde edilen hasılatın, bu giderlerin yapıldığı veya hasılatın elde edildiği yılın kâr veya zararının tespitinde dikkate alınacağı hüküm altına alınmıştır.

Diğer taraftan, 4734 sayılı Kamu İhale Kanununun "Tanımlar" başlıklı 4 üncü maddesinde,

"Yapım: Bina, karayolu, demiryolu, otoyol, havalimanı, rıhtım, liman, tersane, köprü, tünel, metro, viyadük, spor tesisi, alt yapı, boru iletim hattı, haberleşme ve enerji nakil hattı, baraj, enerji santrali, rafineri tesisi, sulama tesisi, toprak ıslahı, taşkın koruma ve dekapaj gibi her türlü inşaat işleri ve bu işlerle ilgili tesisat, imalat, ihzarat, nakliye, tamamlama, büyük onarım, restorasyon, çevre düzenlemesi, sondaj, yıkma, güçlendirme ve montaj işleri ile benzeri yapım işlerini,

..."

olarak tanımlanmıştır.

Genel anlamı ile inşaat, malzeme ve işçilik kullanmak suretiyle meydana getirilen gayrimenkulün yapı kısmına ait faaliyetlerinin tümünü kapsamakta, onarım ise bir gayrimenkulün iskeleti dışında harap olan kısımlarının yeniden yapılması ile ilgili büyük ölçüdeki tamirat ve yenileme faaliyetlerini ifade etmektedir.

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun "Vergi Kesintisi" başlıklı 15 inci maddesinin birinci fıkrasında; kamu idare ve kuruluşları, iktisadi kamu kuruluşları, sair kurumlar, ticaret şirketleri, iş ortaklıkları, dernekler, vakıflar, dernek ve vakıfların iktisadi işletmeleri, kooperatifler, yatırım fonu yönetenler, gerçek gelirlerini beyan etmeye mecbur olan ticaret ve serbest meslek erbabı, zirai kazançlarını bilanço veya zirai işletme hesabı esasına göre tespit eden çiftçilerin, söz konusu maddelerde bentler hâlinde sayılan ödemeleri (avans olarak ödenenler dâhil) nakden veya hesaben yaptıkları sırada, istihkak sahiplerinin kurumlar vergilerine mahsuben kesinti yapmaları gerektiği hüküm altına alınmıştır. Bu maddenin birinci fıkrasının (a) bendinde ise Gelir Vergisi Kanununda belirtilen esaslara göre birden fazla takvim yılına yaygın inşaat ve onarım işleri ile uğraşan kurumlara bu işleri ile ilgili olarak yapılan hak ediş ödemeleri üzerinden vergi kesintisi yapılacağı hükme bağlanmıştır.

Anılan Kanunun 15 inci maddesinin dördüncü fıkrasındaki yetkiye istinaden 29/3/2025 tarihli ve 9707 sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararı eki Karar ile vergi kesinti oranları; demiryolu hattı, tramvay, föniküler, monoray, metro ve şehir içi raylı ulaşım sistemleri inşaat ve onarım işleri dolayısıyla bu işleri yapanlara ödenen istihkak bedelleri için %1, gemi inşaat ve onarım işleri dolayısıyla bu işleri yapanlara ödenen istihkak bedelleri için %1, diğer işler dolayısıyla bu işleri yapanlara ödenen istihkak bedelleri için %5 olarak belirlenmiş olup, bu düzenleme yayım tarihini izleyen ayın başından itibaren yapılan ödemelere uygulanmak üzere 30/3/2025 tarihi itibarıyla yürürlüğe girmiştir.

Diğer taraftan, 2863 sayılı Kültür ve Tabiat Varlıklarını Koruma Kanununun "İstisnalar ve Muafiyetler" başlıklı 21 inci maddesinde;

"Tapu kütüğüne "korunması gerekli taşınmaz kültür varlığıdır" kaydı konulmuş olan taşınmaz kültür varlıkları ile arkeolojik sit alanı ve doğal sit alanı olmaları nedeniyle üzerlerinde kesin yapılanma yasağı getirilmiş taşınmaz kültür ve tabiat varlıkları olan parseller her türlü vergi, resim ve harçtan muaftır. Ancak, büyükşehir belediyesi sınırları içinde yer alan ve yukarıda nitelikleri belirtilen taşınmazlardan basit usulde vergilendirilenlerin dışında ticari faaliyetlerde kullanılanlar hakkında emlak vergisinin yarısı ve çevre temizlik vergisinin tamamına ilişkin bu muafiyet hükmü uygulanmaz.

Getirilen kesin yapılanma yasağına aykırı olarak tesis edilen yapılar, bu yapıların yapıldığı parseller ve kanunlara aykırı eklentileri bulunan taşınmaz kültür varlıkları hakkında bu yapılar yıkılincaya veya aykırılıklar giderilinceye kadar yukarıdaki fıkradaki muafiyet hükmü uygulanmaz. 18/11/1983 tarih ve 2960 sayılı Boğaziçi Kanununa göre Boğaziçi Sahil Şeridi veya Öngörünüm Bölgesinde konut veya işyeri olarak kullanılan taşınmaz kültür varlıkları yukarıdaki fıkradaki muafiyetten yararlanamazlar.

Kültür varlıklarının korunması maksadıyla tespit, proje, bakım, onarım, restorasyon ve kazı ile müzelerin güvenliği için kullanılmak şartıyla, Cumhurbaşkanlığı, Türkiye Büyük Millet Meclisi, Milli Savunma Bakanlığı, Bakanlıkça ve Vakıflar Genel Müdürlüğünce dışardan getirilecek her türlü araç, gereç, makine, teknik malzeme ve kimyevi maddeler ile altın ve gümüş varak, her türlü vergi, resim ve harçtan muaftır.

Koruma bölge kurulları kararına uygun olarak bu taşınmaz kültür varlıklarında yapılan onarım ve inşaat işleri Belediye Gelirleri Kanunu gereğince alınacak vergi, harç ve harcamalara katılma paylarından müstesnadır."

hükmü yer almaktadır.

Mezkur Kanun hükmünün incelenmesinden de anlaşılacağı üzere, tapu kütüğünde korunması gerekli taşınmaz kültür varlığı kaydı bulunan I ve II nci grup olarak gruplandırılmış gayrimenkuller ile arkeolojik sit alanı ve doğal sit alanı olan ve üzerlerine kesin yapılanma yasağı getirilen taşınmaz kültür ve tabiat varlıklarının onarım ve restorasyonu ile ilgili çalışmaları yapanlara yapılan ödemelere vergi istisnası tanınmamakta, ayrıca 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununda veya 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununda konuya ilişkin herhangi bir istisna ya da muafiyet hükmü bulunmamaktadır.

Öte yandan, Şirketiniz tarafından sunulan özelge talep formu ekinde yer alan, ... Rölöve ve Anıtlar Müdürlüğü ile Şirketiniz arasında 2/9/2024 tarihinde imzalanan sözleşmenin "İşe Başlama ve Bitirme Tarihi" başlıklı 9 uncu maddesinde, sözleşmenin imzalandığı tarihten itibaren 5 gün içinde Uygulama İşleri Genel Şartnamesi hükümlerine göre yer teslimi yapılarak işe başlanacağı, yüklenicinin ise taahhüdün tamamını iş yeri teslim tarihinden itibaren 450 gün içinde bitirerek geçici kabule hazır hale getirmekle yükümlü olduğu anlaşılmaktadır.

Bu hüküm ve açıklamalara göre, Şirketiniz tarafından yüklenilen ve birden fazla takvim yılına sirayet ettiği anlaşılan Restorasyonu İşi (2.Etap)'nin Gelir Vergisi Kanununun 42 nci maddesi kapsamında yıllara sari inşaat ve onarma işi olarak değerlendirilmesi ve yapılacak hak ediş ödemeleri üzerinden Kurumlar Vergisi Kanununun 15 inci maddesin birinci fıkrasının (a) bendi gereğince kurumlar vergisi kesintisi yapılması gerekmektedir.

Bilgi edinilmesini rica ederim.

Bu metin Mevzuat Bankası (mevzuat.vergibulustayi.com) aracılığıyla gib.gov.tr arşivinden alınmıştır. Resmî işlemlerde Resmî Gazete metni esastır. — 18.09.2026